

Trabajo Fin de Grado

Cláusula de regularización tributaria en el delito
contra la Hacienda Pública

Tax regulation clause concerning tax evasion

Autora

Muñoz Val, Natalia

Directora

Carreras Manero, Olga

Facultad de Derecho
2018

ÍNDICE

I. Introducción.....	5-6
1. Cuestión tratada.....	5
2. Razón de la elección del tema justificando su interés.....	5
3. Metodología.....	6
II. Delito de defraudación tributaria: cuestiones previas.....	7-10
1. El bien jurídico protegido.....	7-8
2. Tipo básico.....	9-10
2.1. Tipo objetivo.....	9
2.2. Tipo subjetivo.....	10
2.2.1. Sujeto activo.....	10
2.2.2. Sujeto pasivo.....	10
III. Concepto de regularización tributaria.....	11-20
1. Ámbito objetivo.....	11-13
2. Ámbito subjetivo.....	13-15
3. Naturaleza jurídica y fundamento.....	15-20
3.1. Naturaleza jurídica.....	15-18
3.2. Fundamento.....	18-20
IV. Requisitos de la cláusula de regularización tributaria.....	20-27
1. Positivos: la presentación de la declaración tributaria y el pago de la cuantía defraudada a la Hacienda Pública.....	20-23
2. Negativos: causas de bloqueo.....	24-27
2.1. Notificación del inicio de las actuaciones de comprobación o investigación de la Administración Tributaria.....	24-25
2.2. Interposición de querrela o denuncia contra el obligado por parte del Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la correspondiente Administración autonómica, foral o local.....	25-26
2.3. Conocimiento formal por parte del obligado tributario de la iniciación de actuaciones por el Ministerio Fiscal o por el Juez de Instrucción.....	26-27

V. Constitucionalidad de la cláusula de regularización tributaria y motivos de política criminal: ¿motivos penales o tributarios?	27-31
1. Constitucionalidad de la cláusula de regularización tributaria.....	27-30
2. Motivos de política criminal: ¿motivos penales o tributarios?.....	30-31
VI. Panorámica general de la cláusula de regularización tributaria en el derecho comparado.....	31-33
VII. Conclusiones.....	33-35
VIII. Bibliografía y referencias documentales.....	36-38

LISTADO DE ABREVIATURAS UTILIZADAS

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria.

CC: Código Civil.

CE: Constitución Española.

Cit.: Obra citada.

CP: Código Penal.

IEF: Instituto de Estudios Fiscales.

LECrim: Real decreto, de 14 de septiembre de 1882, por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LO: Ley Orgánica.

Núm.: Número.

Núms.: Números.

P.: Página.

P.p.: Páginas.

RCT: Revista de Contabilidad y Tributación.

S.s.: Siguientes.

TSJ: Tribunal Superior de Justicia.

TC: Tribunal Constitucional.

TS: Tribunal Supremo.

Vid: Véase.

Vol.: Volumen.

I. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN TRATADA

El presente Trabajo Fin de Grado tiene como objeto abordar el estudio de la cláusula de regularización tributaria en los delitos contra la Hacienda Pública, regulada en el apartado 4 del artículo 305 CP.

La mencionada cláusula viene a hacer referencia a la posibilidad de que aquellos obligados tributarios que hayan defraudado a la Hacienda Pública regularicen esta situación, siempre que lo hagan bajo el cumplimiento de determinados requisitos y condiciones, tanto de índole material como temporal.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA JUSTIFICANDO SU INTERÉS

A pesar de que la cláusula de regularización tributaria no es una figura novedosa en nuestra legislación sino todo lo contrario, pudiendo decir incluso que es una causa de exención de responsabilidad criminal consolidada en nuestro sistema penal, me resulta particularmente llamativo el hecho de que permita a aquellos que han defraudado a la Hacienda Pública transparentar su realidad fiscal eliminando la posibilidad de que se les persiga criminalmente por ello.

El TC en sentencias como la 76/1990, de 26 de abril, fundamenta la existencia de esta figura en la idea de que la lucha contra el fraude fiscal tiene su justificación en la propia CE, en concreto en el deber de preservar el cumplimiento del artículo 31.1 de la misma, si bien esto no es algo unánimemente aceptado entre la doctrina, que ha llegado a considerar que el único objetivo del legislador con la introducción de dicha figura era la reducción del déficit público y el aumento de la recaudación estatal, siendo ello una de las cuestiones que más interés me ha suscitado a la hora de elegir el tema objeto de este trabajo.

3. METODOLOGÍA

La metodología utilizada para la redacción del presente trabajo ha sido la siguiente:

En primer lugar, antes de entrar propiamente a presentar la cláusula de regularización tributaria, objeto principal de este trabajo, he considerado necesario explicar brevemente en qué consiste el delito de defraudación tributaria, tipificado en los artículos 305 y 305 bis del CP y razón de ser de la cláusula de exención de responsabilidad tributaria.

Una vez aclarado lo anterior, es momento de comenzar a estudiar la figura de la regularización tributaria, y con ella su naturaleza jurídica, siendo con bastante probabilidad una de las cuestiones sobre la misma más debatidas entre la doctrina, pues las posturas enfrentadas son múltiples y muy diversas, aunque es cierto que en los últimos años parece existir un mayor consenso ligado al establecimiento de una posición mayoritaria frente al resto.

A su vez, cabe mencionar la necesidad de establecer cuáles son aquellos requisitos, tanto los positivos como las denominadas causas de bloqueo, que permiten que la regularización tributaria surta efectos.

Tras todo lo anterior ya es posible tener una visión más o menos general de la cláusula de regularización tributaria, y con ello entrar a valorar su conformidad con la CE y los principios básicos del ordenamiento jurídico español, así como los motivos que han llevado a nuestro legislador a introducirla y, sobre todo, mantenerla en la legislación tributaria.

Por último, y para finalizar la redacción de este trabajo, he considerado la conveniencia de incluir el tratamiento que la cláusula de exención de responsabilidad tributaria recibe en otros ordenamientos jurídicos, realizando para ello un estudio de derecho comparado.

Cabe añadir que para lograr todo lo expuesto anteriormente ha sido absolutamente imprescindible el estudio de numerosa doctrina especializada en esta materia, el manejo de diversas fuentes normativas, fundamentalmente de la legislación tributaria y penal, así como de jurisprudencia, para conseguir una visión mucho más amplia del asunto objeto de este trabajo.

II. DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA: CUESTIONES PREVIAS

Como es bien sabido, el delito de defraudación tributaria se encuentra regulado en los artículos 305 y 305 bis del Título XIV, Libro II del CP, junto con otros delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, en el marco del Derecho Penal Económico.

A este respecto, cabe señalar que dicho tipo delictivo se introdujo, por vez primera tal y como lo conocemos hoy en día, en el CP a raíz de la reforma realizada por la LO 6/1995 de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del CP relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, modificación destinada principalmente a coordinar los ordenamientos tributario y penal.

Así pues, con anterioridad a este momento solo podíamos hablar de un concepto menos preciso, el de delito fiscal, que ahora se utiliza como un término genérico. Esto es debido a que, entre otras cosas, ciertos delitos patrimoniales que se fueron incorporando al CP no dejaban de ser también delitos fiscales, entre los que podemos poner como ejemplo el delito contable recogido en el artículo 310 del CP.

Con independencia de lo anterior, cabe señalar que la figura delictiva que nos atañe ha sufrido posteriores reformas, la última fue la realizada por obra de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del CP en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, que cambió la naturaleza jurídica de la regularización tributaria, asunto este al que vamos a dedicar el presente trabajo.

1. EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

Con respecto al bien jurídico protegido en el delito contra la Hacienda Pública, es preciso poner de relieve que existe una importante discusión doctrinal, en la que podríamos distinguir principalmente las siguientes teorías. Así, para una parte mayoritaria de la doctrina, entre los que cabe mencionar a SOLA RECHE¹, el bien

¹ SOLA RECHE, (“Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en *Derecho Penal Parte Especial*, Romeo et al. (coord.), Comares, Granada, 2016, p. 468), defiende que concretar el bien jurídico protegido en las funciones que corresponden a la Hacienda Pública “capta mejor su trascendencia

jurídico protegido se encuentra inequívocamente relacionado con las funciones propias que debe cumplir el tributo. Esto es, el delito contra la Hacienda Pública tiene relevancia penal en cuanto afecta negativamente al sistema tributario, a las funciones del tributo². Por su parte, PÉREZ ROYO también defiende esta tesis, al entender que resulta necesaria una protección penal de la Hacienda Pública para permitir el ejercicio de la actividad financiera de la misma, esto es, la obtención de ingresos y la realización del gasto público³.

En suma, viene a afirmarse que, si bien la recaudación tributaria debe ser objeto específico de protección penal, esto únicamente será así en cuanto esta recaudación resulte afectada por el incumplimiento de alguno de los deberes de colaboración con la Hacienda Pública exigibles para el buen funcionamiento de la función tributaria. Por lo tanto, para los autores que defienden esta teoría, el bien jurídico protegido es la Hacienda Pública como titular de funciones públicas, de la función de los tributos en un Estado social y democrático de Derecho. En este sentido, con el perjuicio al Erario Público lo que se consigue es menoscabar las posibilidades del Estado de ejecutar una política financiera y fiscal justa.

Por su parte, un segundo grupo de autores defienden las tesis de orientación patrimonial⁴, afirmando que el bien jurídico directamente protegido en el delito de defraudación tributaria es el patrimonio de las Haciendas Públicas frente a conductas que les ocasionen un perjuicio. Este bien es entendido como institucional y no individualizable –distinto de los patrimonios individuales–.

Siendo esto así, y analizadas todas las posiciones doctrinales, en mi opinión esta última delimitación del bien jurídico protegido es insuficiente, ya que lo verdaderamente relevante es que con el perjuicio al Erario Público se está perjudicando al sistema tributario en su conjunto, impidiendo que sea justo y equitativo, algo a lo que se hace referencia en el artículo 31.1 de nuestra Constitución.

individual más allá de la naturaleza patrimonial a los comportamientos a través de los que cursa su agresión”.

² Esta postura es defendida por autores como SIMÓN ACOSTA, (*El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1998, p. 24), que sostiene que “el bien jurídico abstracto protegido por el art 305 CP es el derecho-deber de solidaridad ciudadana que constituye el fundamento del sistema tributario. Solo indirectamente se protege el patrimonio público con este tipo penal. El tributo es la imprescindible institución niveladora que permite compatibilizar libertad con igualdad (...)”.

³ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986. p. 53.

⁴ MARTÍNEZ PEREZ, C., “Teoría general de los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Comentarios a la legislación penal*, Tomo VII, Edersa, 1986, p. 243.

2. TIPO BÁSICO

2.1. Tipo objetivo

Pasando ya a analizar el *tipo objetivo* del delito que ocupa nuestra atención en estos momentos, cabe indicar que el mismo se regula en sede del artículo 305.1 del CP y consiste en defraudar, por acción u omisión⁵, a la Hacienda Pública, estatal, autonómica o local, más de 120.000 euros, bien eludiendo el pago de tributos, de cantidades retenidas o que hubieran debido retenerse, de ingresos a cuenta, o bien obteniendo indebidamente devoluciones o beneficios fiscales⁶.

Siendo esto así, dicho delito se fundamenta en la defensa del artículo 31 de la CE, que recoge el deber de todos los españoles de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en el marco de un sistema tributario regido por los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

A estos efectos, resulta importante destacar el límite cuantitativo de 120.000 euros a partir del cual podemos hablar de delito de defraudación tributaria, pues por debajo de tal cifra se consideraría, con carácter general, una infracción tributaria.

Ahora bien, a fin de calcular la citada cifra de 120.000 euros, se deben hacer las siguientes consideraciones:

En primer lugar, hay que tener en cuenta que solo se computa la obligación tributaria principal⁷, y no las obligaciones tributarias accesorias⁸, ni las sanciones tributarias. Asimismo, no se contempla la acumulación de las cuantías defraudadas, ni entre diferentes tributos, ni entre años naturales, debiéndose determinar la deuda tributaria a partir del momento en que la cuota tributaria fuera exigible y no en función de la fecha del devengo.

⁵ El TS ha señalado, en su sentencia 44/2003, de 3 de abril, que “El delito fiscal se configura como un delito de infracción de deber, y concretamente del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos públicos. Por ello el núcleo del tipo consiste en la ‘elusión de tributos’ que es esencialmente un comportamiento omisivo”, esto es, que el delito fiscal es un delito fundamentalmente de carácter omisivo.

⁶ Cabe destacar que en el artículo 305 bis del CP se recoge un tipo agravado para, entre otros supuestos, aquellos casos en los que la cuantía defraudada supere los 600.000 euros. Asimismo, se ha contemplado en el apartado 3 del artículo 305 del CP la creación de un tipo específico de defraudación contra la Hacienda de la Unión Europea, cuando la defraudación alcance una cuantía mínima de 50.000 euros.

⁷ Vid. artículo 19 de la LGT: “La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria”.

⁸ Vid. artículo 25.2 de la LGT: “Tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la ley”.

2.2. Tipo subjetivo

2.2.1. Sujeto activo

En relación con el aspecto subjetivo de la figura delictiva que nos atañe, y de acuerdo con la jurisprudencia del TS⁹, “será sujeto activo del delito la persona natural o jurídica a quien la ley extrapenal le imponga la carga tributaria derivada del hecho imponible”¹⁰.

Junto a lo anterior, hay que tener en cuenta que únicamente se castiga la comisión dolosa de este tipo delictivo¹¹, al no preverse en la legislación expresamente la forma imprudente, algo exigible en virtud del artículo 12 del CP¹². Sin embargo, es cierto que sí podría caber la comisión imprudente de este hecho delictivo, en caso de elusiones imprudentes de pagos debidos a la Hacienda Pública, es decir, cuando el sujeto activo errase sobre la exactitud de la cuantía de sus obligaciones tributarias, realizando una actividad económica cuya tributación fuese superior a 120.000 euros.

2.2.2. Sujeto pasivo

La Hacienda Pública es, sin ninguna discusión, el sujeto pasivo de este hecho delictivo, tanto en su dimensión estatal, como foral o local, entendida como el “departamento de la Administración Pública que elabora los Presupuestos Generales, recauda los ingresos establecidos y coordina y controla los gastos de los diversos departamentos”¹³.

⁹ Véanse las Sentencias del TS de 2 de marzo (RJ 2005,5132), 19 de mayo (RJ 2005, 7645) y 14 de noviembre de 2005 (RJ 2006,2589).

¹⁰ CHICO DE LA CAMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010*, Thomson Reuters, Aranzadi, Cizur Menor, 2012, p. 70.

¹¹ La exigencia del dolo para la determinación penal de la conducta típica defraudatoria ha sido reconocida por el TC, en sus Sentencias de 120/2005, de 10 de mayo y 129/2008, de 27 de octubre.

¹² A tenor del cual: “Las acciones u omisiones imprudentes solo se castigarán cuando expresamente lo disponga la ley”.

¹³ *Vid.* Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

III. CONCEPTO DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

1. ÁMBITO OBJETIVO

Una vez analizados los aspectos generales que atañen al delito contra la Hacienda Pública, es el momento de pasar a estudiar, en concreto, la *figura de la regularización de la situación tributaria* del sujeto infractor, aspecto este del cual nos vamos a ocupar en las líneas sucesivas.

Siendo esto así, en primer lugar resulta esencial delimitar el marco legislativo en el que se encuentra situada dicha figura. A este respecto, cabe señalar que es en el apartado cuarto del artículo 305 del CP¹⁴ donde el legislador español recoge la posibilidad de que, aquel que hubiese cometido un delito de defraudación tributaria, podrá regularizar su situación con la Hacienda Pública a través del reconocimiento y el ingreso extemporáneo de las cantidades debidas. A su vez, en la legislación tributaria, tras la derogación del artículo 180.2 de la LGT por obra de la Ley 34/2015 de 21 de septiembre, el artículo 252 de la misma regula esta cuestión¹⁵.

Antes de continuar, es necesario aclarar que esta norma recogida en el artículo 305.4 del CP en modo alguno tiene carácter excepcional en nuestro ordenamiento jurídico, pues no son pocos los preceptos que recogen comportamientos post-delictivos que permiten una exoneración de responsabilidad penal, tales como el artículo 307.3 del

¹⁴ En cuya virtud: “Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”.

¹⁵ A tenor del cual: “La Administración Tributaria no pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal salvo que conste que el obligado tributario no ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias (...)”.

CP, referente al delito contra la Seguridad Social, o el artículo 308.5 del mencionado Código, sobre el delito de fraude de subvenciones.

Una vez advertido lo anterior, en una primera aproximación al concepto de regularización tributaria podríamos entender que la misma hace referencia a que el obligado tributario pueda realizar “conductas tendentes a subsanar o corregir su situación tributaria anterior para que resulte acorde a la legalidad”¹⁶.

A tal efecto, es necesario delimitar cuáles son aquellas conductas defraudatorias que permiten optar por la aplicación de la cláusula de regularización tributaria.

Ahora bien, es preciso aclarar, desde este mismo instante, que únicamente podrá rectificar sus actuaciones aquel que defraude, bien por acción bien por omisión, a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local. Así, con la acción de defraudar, se ha entendido mayoritariamente que se hace referencia a “la puesta en marcha de una maquinación engañosa -análoga a la del delito de estafa- codeterminante del error y del correlativo perjuicio patrimonial injusto para el Erario público”¹⁷. Sin embargo, a este respecto, resulta conveniente analizar una de las últimas sentencias del TS que hace referencia a dicha cuestión, y que entiende que no es necesario producir un perjuicio a la Hacienda Pública para defraudar, sino que es suficiente con intentarlo; esto es, para ser condenado por una actuación defraudatoria valdría con llevar a cabo un comportamiento obstaculizador de la actividad recaudatoria de la Administración Tributaria, sin ser necesario el efectivo perjuicio patrimonial para la Hacienda Pública¹⁸.

Conforme a lo anterior, y una vez determinado en qué consiste la acción de defraudar a la Hacienda Pública y entendiendo que dicha acción es la “piedra angular” del artículo 305.4 del CP¹⁹, me dispongo a exponer los medios típicos a través de los cuales la conducta defraudatoria se puede llevar a cabo.

En este sentido, en primer lugar, podrá regularizar su situación con la Administración Tributaria todo aquel que haya eludido el pago de tributos, retenciones e ingresos a cuenta. A estos efectos, debe interpretarse el término eludir según el sentido

¹⁶ SÁNCHEZ HUETE, M.A., “Medidas tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal”, *Revista de Derecho*, Vol. XXVI, núm. 1º, 2012, p. 101.

¹⁷ IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria. (Un análisis de la “autodenuncia”. Art. 305-4 CP)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, p. 275.

¹⁸ Sentencia del TS de 14 de diciembre de 2017 (4513/2017).

¹⁹ CHICO DE LA CAMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma...*, cit. p. 30.

propio de las palabras²⁰, resultando esencial una actitud engañosa, pues dicha acción consiste en “evitar con astucia una dificultad o una obligación”²¹.

De acuerdo con ello, es preciso señalar que cuando se hace referencia a tributos se alude a impuestos, tasas y contribuciones especiales, en virtud del artículo 2.2 de la LGT. Siguiendo a PÉREZ ROYO podemos entender que la elusión del pago de tributos no consiste en “un mero fraude de ley o del abuso de formas jurídicas del que se derive indirectamente un desplazamiento de la aplicación de un precepto legal, sin infringirlo formalmente; sino que se trata de una conducta que causa un perjuicio a la recaudación tributaria, evitando el pago del tributo mediante la infracción o vulneración frontal de una norma tributaria”²².

Continuando con los medios típicos de comisión del delito contra la Hacienda Pública que nos concierne y que permiten poner en marcha la aplicación de la cláusula de regularización tributaria, se encuentra la obtención indebida de devoluciones, con independencia de que dicha devolución se hubiese hecho efectiva o no, esto es, si se hubiese percibido en el momento de la regularización su importe o, por el contrario, todavía no.

En último lugar, y ya para finalizar este epígrafe, otra modalidad del delito de defraudación tributaria atañe al disfrute indebido de beneficios fiscales, esto es, aquellos que se hayan beneficiado de incentivos, reducciones, deducciones, bonificaciones, exenciones y desgravaciones que conlleven una aminoración indebida de la deuda tributaria, siempre que dicha conducta no constituya delito de fraude de subvenciones, tendrán la posibilidad de regularizar su situación con la Hacienda Pública.

2. ÁMBITO SUBJETIVO

Tras aclarar en qué consiste la cláusula de regularización tributaria y cuáles son aquellas conductas que abren la posibilidad de que la misma entre en juego, es necesario delimitar cuál es el *sujeto activo* de la cláusula de regularización tributaria.

²⁰ Conforme al artículo 3.1 del CC “Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas”.

²¹ CHICO DE LA CAMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma...* cit. p. 31.

²² PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia ... cit.* p.p. 88-90, opinión que también comparte IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria ... cit.* p. 276.

En principio y con independencia de que una parte minoritaria de la doctrina haya entendido que el delito contra la Hacienda Pública es un delito común²³, en mi opinión y en virtud de una interpretación teleológica del artículo 305.4 del CP -tal y como ha hecho la jurisprudencia-, no cabe duda alguna de que se trata de un delito especial propio²⁴.

Siendo esto así, por delitos especiales, en aplicación de la doctrina elaborada por el TS, se entienden aquellos “tipos penales que no pueden ser realizados por cualquier persona sino solo por aquellas, indicadas en la definición legal, que potencialmente se encuentran en condiciones de lesionar el bien jurídico tutelado en el tipo, lo que puede estar determinado por muchas circunstancias como el parentesco, la profesión, el ejercicio de ciertos cargos o funciones, algunas relaciones jurídicas, etc.”²⁵.

Siguiendo en esa línea, será el obligado tributario el que, debido a que actúa en calidad de sujeto pasivo, legalmente tenga la obligación de presentar la declaración-liquidación que corresponda dentro del plazo establecido. Por lo tanto, si coincide el sujeto pasivo con el autor de la defraudación no cabe duda alguna, y tanto la legislación tributaria como la penal ofrecen una solución única, esto es, el sujeto legitimado para practicar la regularización tributaria será el obligado tributario²⁶. El problema aparece en ciertos supuestos concretos en los que la legislación tributaria y la penal no ofrecen una solución uniforme.

En referencia a lo anterior, previamente a la reforma del CP del año 2010 existía un debate doctrinal y jurisprudencial acerca de la legitimación de las personas jurídicas en el delito de defraudación tributaria²⁷, puesto que uno de los principios tradicionales en el derecho penal era *societas delinquere non potest*, esto es, las personas jurídicas no podían ser sancionadas en sede penal, sino que tal sanción recaía sobre aquellas personas físicas que actuasen en su nombre y representación. Sin embargo, esto nunca

²³A este respecto, cabe citar a SIMÓN ACOSTA, E., *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1998, p.p. 33 y ss.

²⁴ Sentencias del TS de 25 de noviembre de 2005 (RJ 2006,320) y de 8 de abril de 2008 (RJ 2008,2701).

²⁵ Sentencia del TS de 3 de octubre (3737/2017).

²⁶ IGLESIAS CAPELLAS, J., “La regulación de la defraudación tributaria constitutiva del delito contra la Hacienda Pública”, *RCT*, núms. 341-342, 2011, p. 26.

²⁷ IGLESIAS CAPELLAS, J., “La regulación de la defraudación tributaria constitutiva del delito ...” *cit.* p. 2.

ha sido así en el derecho tributario en el que siempre se ha considerado como sujetos infractores y susceptibles de ser sancionados en tal sede a las personas jurídicas²⁸.

No obstante, dicho principio básico del derecho penal mencionado *ut supra* se quebró, empero, con la introducción del artículo 31 bis del CP²⁹, a raíz de la reforma operada por la LO 5/2010, de 22 de junio, por la que se modificó la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del CP, para permitir que las personas jurídicas pudiesen ser sancionadas por la comisión de hechos delictivos. Por lo tanto, a este respecto ha habido una armonización entre la legislación tributaria y penal y actualmente no cabe duda alguna de que las personas jurídicas sí pueden ser sujeto pasivo del delito contra la Hacienda Pública y, por lo tanto, de la cláusula de regularización tributaria, pudiéndose beneficiar, por consiguiente, del levantamiento de la pena que el artículo 305.4 del CP ofrece.

Ahora bien, sigue resultando problemática la cuestión de la defraudación tributaria cometida no por el obligado tributario principal, sino por otra persona distinta del mismo. A este respecto, doctrina y jurisprudencia apuestan mayoritariamente por admitir que “cualquier posible imputado en un delito contra la Hacienda Pública pueda efectuar una regularización que le exima de la responsabilidad penal”³⁰, esto es, se considerará sujeto activo del delito de defraudación tributaria, y por lo tanto, habilitado para regularizar su situación tributaria, no solo al obligado principal o retenedor del tributo, sino a todos aquellos que hayan participado en la comisión del delito, como cómplices o cooperadores necesarios.

3. NATURALEZA JURÍDICA Y FUNDAMENTO

3.1. Naturaleza jurídica

Pasando ya a examinar la *naturaleza jurídica* de la cláusula de regularización tributaria es preciso indicar que nos encontramos, a estos efectos, con posturas doctrinales diferenciadas.

²⁸ CARRERAS MANERO, O., “La responsabilidad penal de las personas jurídicas y sus implicaciones en el delito de defraudación tributaria. (Análisis crítico de las últimas reformas legislativas)”, *Crónica tributaria*, núm. 143, 2012, p. 58.

²⁹ A tenor del cual: “En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables: (...)”.

³⁰ IGLESIAS CAPELLAS, J., “La regulación de la defraudación tributaria constitutiva del delito...” *cit.* p. 29.

Siendo esto así, una de ellas atañe a aquellos que defienden que la regularización tributaria sirve como causa de exclusión de la antijuridicidad de la conducta defraudatoria³¹. De acuerdo con ello, se estima que el delito regulado en el artículo 305.1 del CP se consuma cuando se inician las actuaciones inspectoras por parte de la Administración tributaria o del Juez de lo penal.

A este respecto, viene a considerarse que la elusión del pago en el delito de defraudación tributaria se produce única y exclusivamente en el momento en el que ya no existe posibilidad alguna de pago voluntario, sea temporáneo o extemporáneo. Así pues, se excluirá la tipicidad de la conducta incluso cuando la regularización se produzca fuera de plazo.

Una vez indicado lo anterior, considero, en mi opinión, que la referida tesis doctrinal, haciendo depender la consumación del delito contra la Hacienda Pública de un tercero deja indeterminado el plazo de prescripción de dicho delito, algo que no es en absoluto conveniente, tal y como ha afirmado FENELLÓS PUIGCERVER³².

Por otro lado, y siguiendo una línea similar, se encuentran aquellos que entienden que al regularizar la situación con la Hacienda Pública y pagar intempestivamente la deuda tributaria, la conducta se vuelve atípica, lo que equivaldría a situar en la misma posición jurídica a quienes no cometen ningún delito y a quienes lo cometen, pero asumen extraprocesalmente la responsabilidad que deriva del mismo³³. Por todo ello, y en lo que a nosotros respecta, no nos sumamos a esta posición doctrinal.

Avanzando en nuestro estudio, y en cuanto a la siguiente teoría, viene a ponerse de manifiesto la caracterización de la regularización tributaria como excusa absolutoria. A este respecto, y en relación con las excusas absolutorias se ha pronunciado en numerosas ocasiones el TS, entendiendo como tales al “conjunto de circunstancias de dudosa y controvertida naturaleza jurídica que aconsejan dejar sin punición

³¹ CARRERAS MANERO, O., “La cláusula de regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal en el delito contra la Hacienda Pública”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 155, 2012, p. 45.

³² FENELLÓS PUIGCERVER, V., “El concepto de regularización tributaria a efectos de la exclusión de la pena por el delito del artículo 305 del Código Penal”, *Crónica Tributaria*, núm. 84, 1997, p. 26.

³³ ESPIGADO GUEDES, D., “«Amnistía fiscal»: a propósito de la regularización tributaria como excusa absolutoria en el delito fiscal. La sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017”, *Diario La Ley*, núm. 9030, Sección Tribuna, 2017, p. 6.

determinados hechos delictivos no obstante estar presentes en ellos las notas de antijuridicidad tipificada y culpabilidad”³⁴.

Sin embargo, a mi parecer debemos desechar tal idea, pues el propio Preámbulo de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del CP en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social pone de relieve claramente que la regularización “hace desaparecer el injusto”, por lo que ya no podría tratarse de una excusa absolutoria, pues en ellas el injusto sigue presente. Así, para acabar de clarificar este asunto, en la Exposición de Motivos del Anteproyecto de LO, que luego derivó en el Proyecto núm. 121/00017 y finalmente en la ya mencionada LO 7/2012, se afirmaba que la regularización de la situación tributaria pasaba a ser un elemento del tipo delictivo en vez de una excusa absolutoria, para que fuese “apreciada por la Administración tributaria, evitando así denuncias innecesarias por delito contra la Hacienda Pública que desincentivan regularizaciones espontáneas y saturan los tribunales de procesos abocados al archivo”. De esta manera, se enfatizaba la idea de que la ausencia de regularización se convertía en otro elemento, en este caso de carácter omisivo, de la conducta típica.

Por consiguiente, podemos estimar que la regularización tributaria tiene una nueva naturaleza jurídica desde la reforma llevada a cabo por la LO 7/2012, algo que ha sido defendido por la posición doctrinal mayoritaria. Así, viene a indicarse que la regularización tributaria constituye un levantamiento de la pena, es decir, “una medida que permite exonerar retroactivamente de una punibilidad ya surgida”³⁵. Con lo anterior se hace referencia a que, al tratarse de una actuación llevada a cabo por el obligado tributario con posterioridad a la comisión del hecho delictivo, la punibilidad preexistente se anula.

De acuerdo con ello, nos sumamos a esta tesis doctrinal, habiendo sido la misma apoyada, a su vez, por la Fiscalía General del Estado, en la Consulta 4/1997, de 19 de febrero³⁶ o en la Circular 2/2009, de 4 de mayo³⁷, y también por autores como DE LA

³⁴ *Vid* la Sentencia del TS de 26 de diciembre de 1986.

³⁵ CARRERAS MANERO, O., “La cláusula de regularización tributaria como causa.... *cit.* p. 47.

³⁶ A tenor de la cual la regularización tributaria tiene lugar “una vez consumado el delito, a modo de conducta que implica el levantamiento de la pena”.

³⁷ En dicha Circular se destaca que el artículo 305.4 del CP (a la par que el 307.3 del CP, el cual hace referencia a la regularización prevista ante la defraudación a la Seguridad Social) “constituyen sendas excusas absolutorias que establecen la exención del reproche penal en base a circunstancias que no concurren en el momento de la realización del hecho, sino con posterioridad a la comisión del delito. Así pues, la regularización no afecta a la categoría del injusto ni a la culpabilidad dado que se produce, en su

MATA BARRANCO, que entienden que la punibilidad surge en el momento de la comisión del delito fiscal, pero que tras la regularización voluntaria por parte del obligado tributario la misma se puede levantar³⁸.

Atendiendo a lo anterior, entendemos que con la regularización tributaria no solo se retorna plenamente a la legalidad, sino que también se elimina el reproche penal derivado del incumplimiento de la obligación tributaria.

Para finalizar, es conveniente destacar que probablemente una de las causas principales por las que se produjo la modificación de la naturaleza jurídica de la regularización tributaria, a tenor de la reforma del año 2012, fue debido al interés del legislador en que aquellos sujetos que tuviesen interés en regularizar su situación tributaria lo hiciesen sin temor a ser imputados por un delito de blanqueo. Dicho temor se podía fundamentar, principalmente, en la redacción del artículo 301 del CP³⁹, relativo al delito de blanqueo de capitales, que incluía expresamente los supuestos de autoblanqueo, si bien el mismo debe considerarse infundado tras haberse matizado por la jurisprudencia⁴⁰.

3.2. El fundamento de la cláusula de regularización tributaria

En relación con el *fundamento* de la cláusula de exención de responsabilidad tributaria, considero que el mismo descansa en razones político-criminales y de armonización de los ordenamientos penal y tributario.

caso, tras la perfección de la infracción penal, actuando a modo de comportamiento post delictivo positivo”.

³⁸ DE LA MATA BARRANCO, N. J., “La cláusula de regularización tributaria en el delito de defraudación fiscal del artículo 305 del Código Penal”, en *Estudios penales en homenaje al profesor Cobo del Rosal*, Dykinson, Madrid, 2005, p. 305.

³⁹ Dicho precepto establece que: “1. El que adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él (...)”.

⁴⁰ A este respecto, se ha considerado, en la Sentencia del TS 3520/2015 de 27 de julio, que “(...) el Código Penal solo tipifica una modalidad de conducta que consiste en realizar actos encaminados en todo caso a ocultar o encubrir bienes de procedencia delictiva, o a ayudar al autor de esta actividad a eludir la sanción correspondiente. Con esta interpretación, más restrictiva, evitamos excesos, como los de sancionar por auto blanqueo al responsable de la actividad delictiva antecedente, por el mero hecho de adquirir los bienes que son consecuencia necesaria e inmediata de la realización de su delito. O la de considerar blanqueo la mera utilización del dinero correspondiente a la cuota impagada en un delito fiscal, para gastos ordinarios, sin que concurra finalidad alguna de ocultación ni se pretenda obtener un título jurídico aparentemente legal sobre bienes procedentes de una actividad delictiva previa, que es lo que constituye la esencia del comportamiento que se sanciona a través del delito de blanqueo (...)”.

A este respecto, la jurisprudencia del TS en Sentencias como la 751/2003, de 28 de noviembre, entiende que el fundamento de la regularización tributaria reside en el “favorecimiento o promoción del pago voluntario”, esto es, en “ofrecer perdón a quien, habiendo cometido el delito de defraudación tributaria, repara el daño causado, antes de ser descubierto”⁴¹.

Ahora bien, en la doctrina no hay una postura uniforme a estos efectos, por lo que nos encontramos con autores que priorizan las consideraciones político-fiscales como SÁNCHEZ-OSTIS⁴², otros las dogmático-penales, y otros que acaban por recurrir a sendas consideraciones, esto es, combinando la intención de aumentar la recaudación fiscal para con ello conseguir que el contribuyente vuelva al marco de la legalidad⁴³.

Siendo esto así, y a fin de poder tener una opinión firme al respecto, entiendo que resulta esencial exponer las posturas arriba mencionadas.

Comenzando con la tesis que alude al fundamento político-fiscal de la cláusula de regularización tributaria, la misma corrobora que la exención de la pena se debe al interés recaudatorio del Estado por sacar a la luz rentas que permanecían ocultas, obteniendo con ello los ingresos debidos por aquellos impuestos por los que no se había tributado y por aquellas ventajas tributarias que no debían haber sido obtenidas. Sin embargo, esta visión puramente económica puede conducirnos a pensar que “el fin justifica los medios”, algo de difícil fundamentación jurídica⁴⁴.

Pasando ya a analizar la tesis que prioriza el fundamento jurídico-penal de la cláusula de regularización tributaria hay que aclarar que la mayoría de estos autores no es que nieguen la existencia de lo evidente -esto es, de intereses económico-fiscales en la misma-, sino que entienden que la cláusula de regularización tributaria no debe servir únicamente al fin de aumentar la recaudación tributaria, destacando el hecho de que aunque no haya sido en el plazo legalmente establecido, la norma se ha cumplido⁴⁵.

⁴¹ PÉREZ ROYO, F., “Más que una amnistía”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 154, 2012, p. 12.

⁴² A este respecto, SÁNCHEZ-OSTIS, (“*La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*”, Aranzadi, Navarra, 2002), entiende que prevalece asegurar la recaudación prevista por el propio sistema tributario, aunque no sea la inicialmente prevista.

⁴³ DE VICENTE REMESAL, J., *El comportamiento postdelictivo*, Universidad de León, 1985, p. 89 a 131.

⁴⁴ IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.* p. 191 y 192.

⁴⁵ MÁRTINEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social (estudio de las modificaciones introducidas por la LO 6/1995, de 29 de junio)*, Madrid, 1995, p. 116 y ss.

Por tales motivos, autores como IGLESIAS RÍO defienden una explicación prioritaria, que no exclusivamente penal que fundamente la regularización tributaria del artículo 305.4 del CP ⁴⁶; esto es, entienden que el aspecto tributario y el penal se encuentran íntimamente relacionados en esta cláusula, no obstante una lectura jurídica penal de los fines de la pena, teniendo en cuenta los mensajes de prevención general – dirigidos a la sociedad en su conjunto–, y de prevención especial –dirigidos específicamente al delincuente–, con los que se hace más comprensible el levantamiento de la misma que la cláusula de regularización tributaria concede⁴⁷ .

IV. REQUISITOS DE LA CLÁUSULA DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

Una vez determinado el ámbito, tanto subjetivo como objetivo de la regularización tributaria, así como su naturaleza jurídica y fundamento, resulta conveniente analizar los requisitos que el obligado tributario debe cumplir para que se reconozca plena eficacia a la regularización tributaria de la situación del obligado tributario con la Hacienda Pública. Como vamos a ver, dichos requisitos son de una *doble índole*, positivos y negativos.

1. POSITIVOS: LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA Y EL PAGO DE LA CUANTÍA DEFRAUDADA A LA HACIENDA PÚBLICA

Basta con una lectura del artículo 305.4 del CP para entender que aquel que quiera llevar a cabo la total regularización de su situación tributaria debe practicar el “completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria”.

Así, y en relación con este primer requisito de la cláusula de regularización tributaria –la presentación de la pertinente declaración–, existe unanimidad a la hora de

⁴⁶ IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit. p. 188 y ss.

⁴⁷ ROMEO CASABONA, (“La función del Derecho Penal” en *Derecho Penal Parte General, Introducción a la Teoría General del Delito*, Romeo et al. (coord.), Comares, Granada, 2013, p. 21), pone de relieve que a partir de esta finalidad de la pena radican dos mensajes, de prevención general, dirigido a toda a la sociedad y de prevención especial, dirigido específicamente al delincuente, buscando evitar que vuelva a delinquir.

entender que es un requisito objetivo imprescindible para que la regularización surta sus efectos.

En efecto, tal presentación –completa y veraz– constituye el punto de partida de todo proceso de regularización, por el mero hecho de que viene a ser el primer paso que el obligado tributario debe dar para retornar a la legalidad.

A estos efectos, es necesario determinar qué se entiende por declaración tributaria, y en virtud del artículo 119.1 de la LGT podemos considerar como tal “todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos”.

Por consiguiente, es destacable la ausencia de exigencias formales a la hora de elaborar esta declaración, siempre que la actuación del sujeto sea tendente a rectificar y complementar los datos, pero sin ser en absoluto necesario, a mi modo de ver, que se tengan que exponer los motivos de su decisión o la situación financiera en la que se encuentra⁴⁸. Es más, en el apartado 2 del mencionado artículo 119 se establece que “reglamentariamente podrán determinarse los supuestos en que sea admisible la declaración verbal o la realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento”, por lo tanto, no es ni siquiera necesario, aunque sí conveniente, que la regularización se presente por escrito.

Si bien es cierto que, en la práctica, no se concibe que el obligado tributario vaya a poder regularizar su situación tributaria por el mero hecho de presentarse ante la AT y declarar la cuantía defraudada a la Hacienda Pública.

Una vez advertido lo anterior, en la declaración se deben incluir todos aquellos datos que sean necesarios para que la regularización tributaria se pueda efectuar, y si esto no es así y no se dispone de los mismos, el obligado tributario únicamente podrá beneficiarse de un mero efecto atenuante⁴⁹ pero no del levantamiento de la pena que la cláusula del artículo 305.4 del CP concede⁵⁰.

⁴⁸ IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit. p. 270.

⁴⁹ A este respecto cabría aplicar la atenuante general de reparación del daño causado contemplada en el artículo 21.5 del CP que supondría rebajar la pena a su mitad inferior.

⁵⁰ IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit. p. 280.

En suma, en la declaración tributaria que se presente debe constar una rectificación íntegra de la deuda tributaria, a fin de lograr que la regularización voluntaria sea completa y eficaz.

Pasando ya a examinar lo que concierne al segundo de los requisitos aludidos con anterioridad –el pago de la cuantía defraudada– es preciso indicar que hasta la reforma legal llevada a cabo por obra de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modificó la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del CP en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, existía una gran controversia en relación con este aspecto.

En efecto, hasta dicho momento solo se hacía referencia al hecho de la regularización, pero sin entrar a profundizar en qué consistía la misma. Así, el CP no aclaraba, en relación con esta cuestión, si se debía efectuar el completo pago de la deuda tributaria, si bastaba con un pago parcial de la misma o, incluso, con la simple presentación de la oportuna declaración para que el artículo 305.4 surtiese plenos efectos. A este respecto, aunque es cierto que una parte de la doctrina, la jurisprudencia, e incluso la Fiscalía General del Estado opinaban que el ingreso de la totalidad de la cuantía defraudada era un requisito efectivamente necesario para practicar la regularización, existía otro sector doctrinal para el que la regularización consistía en una mera comunicación.

No obstante lo anterior, y como ya hemos indicado, en 2012 se zanjó definitivamente el debate existente entre doctrina y jurisprudencia, pues se recogió, de forma expresa, en el CP la necesidad de efectuar el completo pago de la deuda tributaria para beneficiarse de la regularización tributaria. Aun así, me parece conveniente analizar cuál era la situación con anterioridad a la ya mencionada fecha.

Comenzando por el sector doctrinal, no es menos cierto que gran parte del mismo, entre los que se encontraba IGLESIAS CAPELLAS, sí entendía posible que el obligado tributario aplazase o fraccionase el pago en aquellos supuestos en los que no tuviese la capacidad económica suficiente para practicarlo, siempre y cuando esta incapacidad fuese transitoria y posteriormente el mencionado pago se efectuase⁵¹. Sin embargo, una minoría de la doctrina, entre los que se encuentra RODRÍGUEZ LÓPEZ,

⁵¹ IGLESIAS CAPELLAS, J., *La regulación de la defraudación tributaria constitutiva del delito...* cit. p. 19.

creía necesario, para considerar efectuada la regularización, que se abonase la totalidad del pago de la deuda defraudada⁵².

Siguiendo con la jurisprudencia, el TS en la Sentencia 539/2003 de 30 de abril, determinó, a estos efectos, que “(...) su situación tributaria [la del obligado tributario] solo queda garantizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido, no pudiendo decirse que ha regularizado su situación por el hecho de que, años después de realizarla, reconozca la defraudación (...)”. En definitiva, con esta postura el referido Tribunal parecía apoyar la idea de la necesidad de exigir el completo abono de la deuda pendiente con la Hacienda Pública para que se pudiese entender regularizada la situación tributaria.

Por último, y en lo que concierne a la Fiscalía General del Estado, en su Circular 2/2009, de 4 de mayo, ya expresaba su acuerdo con la idea de la necesidad de la exigencia del completo pago de la deuda tributaria, al poner de manifiesto que el artículo 305.4 del CP, cuando hace referencia a regularizar, está exigiendo la íntegra satisfacción de la deuda “tras la rectificación de la previa conducta defraudatoria (...), siendo el sujeto que ha desencadenado la lesión al bien jurídico quien debe correr con el riesgo de que la conducta de cumplimiento extemporáneo no pueda verificarse en la forma prevista para el levantamiento de la pena por su eventual falta de liquidez”.

No obstante lo anterior, y como ya he mencionado anteriormente, el legislador en 2012 aclaró esta cuestión, por lo que en la actualidad no podemos entender que el obligado tributario ha regularizado su situación tributaria cuando “el alcance del supuesto tributario nuclear no se ha corregido o transparentado de manera suficientemente íntegra”⁵³, esto es, cuando solo se ha producido un ingreso parcial de la deuda tributaria con la Hacienda Pública.

⁵² A este respecto, RODRÍGUEZ LÓPEZ, P., *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Bosch, Barcelona, 2008, p.160, entiende que solo cuando el sujeto efectúa el ingreso correspondiente se lleva a cabo la regularización. También lo creía así IGLESIAS RÍO, M.A. *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit. p. 283, que venía a afirmar que la responsabilidad penal no se podía extinguir con carácter retroactivo por el mero hecho de que el defraudador de manera consciente pagase parcialmente la deuda.

⁵³ IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit. p. 283.

2. NEGATIVOS: CAUSAS DE BLOQUEO

Una vez expuestas las actuaciones que el obligado tributario ha debido llevar a cabo para conseguir la efectiva regularización de su situación tributaria, resulta conveniente exponer las *causas de bloqueo*, esto es, aquellas circunstancias que, cuando el obligado tributario tiene conocimiento formal de las mismas, no permiten que se aplique el levantamiento de la pena que correspondería tras practicar la regularización del artículo 305.4 del CP.

Conforme a lo anterior, la regularización será voluntaria cuando se verifique antes de la concurrencia de cualquiera de los requisitos negativos de bloqueo, que son los que se pasan a enunciar a continuación.

2.1. Notificación del inicio de las actuaciones de comprobación o investigación de la Administración tributaria

El fundamento de esta primera causa de bloqueo reside en la idea de que la notificación sirve al obligado tributario como medio para conocer del descubrimiento o próximo descubrimiento de sus actuaciones ilícitas⁵⁴.

De acuerdo con ello, si al obligado tributario se le notificase el inicio de actuaciones inspectoras y posteriormente regularizara su situación con la Hacienda Pública, dicha acción de regularizar carecería del elemento de la voluntariedad, necesario e imprescindible a la hora de presentar la declaración y efectuar el pago de la deuda.

No obstante lo anterior, la controversia aparece en el momento en el que no se ha efectuado la mencionada notificación por parte de la Administración tributaria, pero el obligado tributario, de algún otro modo, ha tenido constancia del inicio de las actuaciones de investigación o de comprobación. En respuesta a esto BRANDARIZ GARCÍA, de acuerdo con la posición doctrinal mayoritaria, entiende que en tal caso el obligado tributario sí podrá beneficiarse del levantamiento de la pena⁵⁵. Por lo tanto, solo cuando al obligado tributario se le notifique, con todas las garantías formales, el

⁵⁴ DE LA CUERDA MARTÍN, M., “La cláusula de regularización tributaria”, *Gabilex, Revista del Gabinete Jurídico de Castilla-La Mancha*, núm.10, 2017, p.53.

⁵⁵ BRANDARIZ GARCÍA, J.A., “La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social.” *Estudios penales y criminológicos*, núm. 24, 2002-2003.

inicio de estas actuaciones de inspección perderá su derecho a regularizar su situación tributaria.

Con respecto a la cuestión de las garantías formales, el legislador en el artículo 305.4 del CP no ha establecido cuáles deben ser aquellos requisitos formales que la notificación ha de reunir para considerarse válidamente efectuada. Por tal motivo, debemos acudir a la legislación administrativa, más en concreto, a la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y al artículo 109 de la LGT, donde se establece que las notificaciones en el ámbito tributario presentarán singularidades respecto al régimen general recogido en el derecho administrativo. Conforme a la legislación tributaria, se determinará la nulidad de una notificación tributaria cuando se aprecien vicios de carácter material en la misma que provoquen indefensión en el interesado⁵⁶.

Al margen de lo anterior, sumándome a la opinión de autores como IGLESIAS RÍO, entiendo que sería conveniente la exigibilidad de que el inicio de estas actuaciones de investigación o comprobación fuese precedido de una sospecha fundada, de una valoración jurídico-penal que permitiese tener a la Administración tributaria la percepción de una condena para el investigado.

2.2. Interposición de querella o denuncia contra el obligado por parte del Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la correspondiente Administración autonómica, foral o local

Una vez analizada la primera causa de bloqueo, cabe pasar a exponer la segunda de ellas, esto es, la segunda circunstancia que, si concurre, impide que la regularización tributaria iniciada por el obligado tributario surta efectos.

En relación con esta segunda causa de bloqueo, existe una discusión doctrinal relativa a determinar si es o no necesario que el obligado tributario tenga conocimiento de que se ha interpuesto una querella⁵⁷ o una denuncia⁵⁸ contra él, pues en el precepto penal no se hace mención a esta cuestión en concreto.

⁵⁶ Vid. STC 291/2000, de 30 de noviembre.

⁵⁷ A este respecto, se ha afirmado que: “La querella es el acto a través del cual se pone en conocimiento de un órgano jurisdiccional a perpetración de unos hechos que revisten los caracteres de delito perseguible de oficio, y en el que además se manifiesta la voluntad del querellante de ser parte en el proceso, si en su

Por un lado, se encuentran aquellos, como MARTÍNEZ BUJÁN, que defienden que para que entre en juego esta causa de bloqueo no es necesario que el obligado tributario conozca formalmente de la mencionada interposición. El principal argumento utilizado para la defensa de esta teoría es la redacción que el legislador ha dado a dicha causa de bloqueo, al no utilizar los términos “notificación” o “conocimiento formal”, como si hace con las otras dos causas de bloqueo.

En la posición opuesta a la anterior se sitúan aquellos que defienden que sí es necesario que el obligado tributario conozca formalmente de la interposición de la querella o denuncia, pues solo a partir de ese momento se podrá presumir que se ha perdido la voluntariedad y espontaneidad en la presentación de la declaración y en el pago de la deuda tributaria. Así, autores como IGLESIAS RÍO⁵⁹, consideran que no es suficiente con una mera comunicación de la interposición de la querella o denuncia si la misma no cumple todas las garantías formales recogidas en la LGT.

2.3. Conocimiento formal por parte del obligado tributario de la iniciación de actuaciones por el Ministerio Fiscal o por el Juez de Instrucción

En relación con la tercera y última causa de bloqueo, no se suscita duda alguna con respecto a la necesidad –o falta de ella– del conocimiento formal por parte del obligado tributario del inicio de las actuaciones llevadas a cabo por el Ministerio Fiscal o el Juez, pues es el legislador quien nos lo aclara en el propio precepto legal.

A este respecto, el inicio de las diligencias de investigación corresponde al Ministerio Fiscal en virtud del artículo 773.2 LECrim⁶⁰, y el de las diligencias judiciales corresponde al Juez en virtud del artículo 777.1⁶¹ de la ya mencionada norma.

caso se incoa, o ya hubiese sido incoado”, ARAGONESES MARTÍNEZ, S., *Derecho Procesal Penal*, de la Oliva Santos et al. (coord.), Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2017, p. 315.

⁵⁸ En lo concerniente a esta cuestión, se ha afirmado que “la denuncia es el acto mediante el que simplemente se pone en conocimiento de la autoridad la perpetración de hechos que revisten los caracteres de delito perseguible de oficio”, ARAGONESES MARTÍNEZ, S., *Derecho Procesal Penal*, de la Oliva Santos et al. (coord.), ...cit. p. 320.

⁵⁹ IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...*, cit. p. 364.

⁶⁰ A este respecto, dicho precepto establece que “Cuando el Ministerio Fiscal tenga noticia de un hecho aparentemente delictivo, bien directamente o por serle presentada una denuncia o atestado, informará a la víctima de los derechos recogidos en la legislación vigente; efectuará la evaluación y resolución provisionales de las necesidades de la víctima de conformidad con lo dispuesto en la legislación vigente y practicará él mismo u ordenará a la Policía Judicial que practique las diligencias que estime pertinentes para la comprobación del hecho o de la responsabilidad de los partícipes en el mismo”.

Por consiguiente, el conocimiento formal del obligado tributario se entenderá producido bien cuando el Ministerio Fiscal cite al obligado tributario a declarar, bien cuando se le notifique judicialmente respetando el derecho de defensa del investigado contenido en el artículo 118 de la LECrim⁶², y será en ese momento en el que ya no pueda beneficiarse del levantamiento de la pena que recoge el artículo 305.4 del CP.

V. CONSTITUCIONALIDAD DE LA CLÁUSULA DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA Y MOTIVOS DE POLÍTICA CRIMINAL: ¿MOTIVOS PENALES O TRIBUTARIOS?

1. CONSTITUCIONALIDAD DE LA CLÁUSULA DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

Desde que la cláusula de regularización tributaria se implantó en nuestro ordenamiento jurídico en 1995 no han sido pocas las voces que se han pronunciado acerca de su posible inconstitucionalidad, si bien es cierto que a tal respecto los tribunales han dictado numerosas sentencias sosteniendo su conformidad con la CE , alegando “que estamos en presencia de un mecanismo legal que ha permitido una importante *afloración* de rentas ocultas y unos mayores ingresos públicos que los derivados de no haberse usado, lo que hace proporcional y no desmedido su uso en relación al fin”⁶³.

El objetivo de este epígrafe es determinar si al amparo del afán recaudatorio del Estado se han podido vulnerar principios y derechos constitucionales básicos del ordenamiento jurídico español.

A estos efectos, me parece conveniente comenzar mencionando la reciente Sentencia del TC 73/2017, de 8 de junio, que, si bien es cierto que se pronuncia, principalmente, acerca de la Disposición Adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, esto es, sobre la *amnistía*

⁶¹ A tenor del cual: “El Juez ordenará a la Policía Judicial o practicará por sí las diligencias necesarias encaminadas a determinar la naturaleza y circunstancias del hecho, las personas que en él hayan participado y el órgano competente para el enjuiciamiento, dando cuenta al Ministerio Fiscal de su incoación y de los hechos que la determinen (...).”

⁶² CARRERAS MANERO, O., “La cláusula de regularización tributaria como causa.... *cit.* p. 65.

⁶³ *Vid.* la Sentencia del TSJ del País Vasco, de 18 de julio de 1997.

fiscal establecida por el Gobierno en 2012, también alude a la regularización tributaria objeto de este trabajo.

En relación con esta cuestión, cabe señalar que el ejecutivo, a la hora de defender la procedencia de la mencionada amnistía fiscal, declarada unánimemente inconstitucional por el TC, fundamentó la misma en la legitimidad de la cláusula de regularización tributaria contenida en el artículo 305.4 del CP, estableciendo en el Preámbulo del citado Real Decreto-ley que era “importante favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas, siguiendo esta línea la norma penal que admite la exoneración de responsabilidad penal por estas regularizaciones voluntarias efectuadas antes del inicio de actuaciones de comprobación o, en su caso, antes de la interposición de denuncia o querella”.

A este respecto, me parece conveniente analizar si, en primer lugar, el que regulariza por vías tradicionales con las condiciones previstas en el artículo 305.4 del CP ha incumplido de forma insolidaria su deber de tributar de acuerdo con su capacidad económica y, en segundo término, si dicho sujeto se coloca en una situación más favorable que la de aquellos que cumplieron voluntariamente y en plazo su obligación de contribuir⁶⁴.

Comenzando por la primera cuestión, a mi parecer todo aquel que regulariza vía artículo 305.4 del CP está incumpliendo su obligación de tributar conforme a su capacidad económica, al menos temporalmente, puesto que, aunque posteriormente abone a la Hacienda Pública las cantidades debidas, en un primer momento las ocultó, no ingresando al Erario Público las cantidades que correspondían.

Con respecto a la segunda cuestión, aunque en un principio pudiera parecer que el contribuyente incumplidor no se sitúa en una posición más beneficiosa al tener que pagar su deuda conforme a los tipos de gravamen ordinarios, más los intereses y recargos correspondientes, esto no es del todo así. La afirmación anterior se sostiene en el hecho de que la recaudación tributaria y, por lo tanto, el patrimonio de la Hacienda Pública, ya se ve afectado si, aunque solo sea temporalmente, se ocultan bases tributarias al Erario Público. Por lo tanto, podemos entender que “quien no participa -

⁶⁴ ESPIGADO GUEDES, D., “«Amnistía fiscal»: a propósito de la regularización tributaria como excusa absolutoria en el delito fiscal. La sentencia del Tribunal Constitucional”... *cit.* p.4.

aunque sea inicialmente- en la efectiva, completa, exacta y puntual recaudación de los tributos exigibles en virtud de las potestades que determinan el cuánto, cómo y cuándo realizar el pago o ingresos esperados” se sitúa en una posición más favorable que la de aquellos que sí pagaron en el tiempo y la forma debida⁶⁵.

Siendo esto así, ya ha quedado claro que lo que se buscó con el artículo 305.4 del CP era ofrecer perdón a quien, habiendo cometido un delito contra la Hacienda Pública, antes de ser descubierto, reparara el daño causado en toda su integridad. Sin embargo, esto no es lo que ocurre en el supuesto tratado en la mencionada sentencia de 2017, pues en ese caso lo que se hace es otorgar perdón al que sigue sin pagar las cantidades defraudadas, ingresando un gravamen especial de rentas, que en muchas ocasiones no alcanzará ni siquiera la tercera o cuarta parte de la cuantía defraudada a la Hacienda Pública.

Siguiendo en la misma línea, con la aplicación de la cláusula de regularización tributaria del artículo 305.4 del CP también se ha puesto en duda la infracción de otros preceptos constitucionales que voy a pasar a exponer a continuación.

De acuerdo con ello, el TC se ha pronunciado en varias sentencias acerca de la vulneración del artículo 14 de la CE⁶⁶. A este respecto, puede mencionarse la Sentencia 198/1995, de 21 de diciembre, en la que determinó que la regularización tributaria del artículo 305.4 del CP era conforme al principio de igualdad. Con respecto al mismo, es preciso indicar que es doctrina ya consolidada por el citado Tribunal que “toda diferencia de trato en materia tributaria ha de responder a una serie de exigencias ya que el principio de igualdad exige del legislador un mismo trato a los sujetos que tengan situaciones jurídicas idénticas, estando vedada toda desigualdad que aun refiriéndose a situaciones diferentes carezca, desde una perspectiva teleológica, de justificación objetiva y razonable o que, aun teniendo dicha justificación, resulte desproporcionada para los fines a los que sirve”⁶⁷. A estos efectos, en la Sentencia 255/2004, de 22 de diciembre, el TC estableció que era indispensable que el trato distinto se mantuviese

⁶⁵ ESPIGADO GUEDES, D., “«Amnistía fiscal»: a propósito de la regularización tributaria como excusa absolutoria en el delito fiscal. La sentencia del Tribunal Constitucional”... *cit.* p. 5.

⁶⁶ A tenor del cual: “Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”.

⁶⁷ NIETO MONTERO, J.J., “El artículo 31 de la Constitución Española: ¿otra víctima de la crisis económica?”, *Deleito*, Vol. 22, 2013, p. 385.

dentro de los límites de la proporcionalidad, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.

Al margen de todo lo anterior, autores como CASADO OLLERO defienden que “no es admisible que la Administración Tributaria lleve a cabo tareas de investigación y persecución de la delincuencia fiscal a la par que la Jurisdicción penal desempeña funciones de liquidación y recaudación tributaria”⁶⁸.

Valorando todo lo expuesto, entiendo que la cláusula de regularización tributaria no entra en un conflicto significativo con ningún precepto de nuestra Carta Magna y, consecuentemente deben disiparse todas las dudas acerca de su posible inconstitucionalidad.

2. MOTIVOS DE POLÍTICA CRIMINAL: ¿MOTIVOS PENALES O TRIBUTARIOS?

Una vez aclarada la primera cuestión del presente epígrafe, es conveniente pasar a analizar los motivos que llevaron a introducir la referida cláusula de regularización tributaria en el ordenamiento jurídico patrio.

En primer lugar, resulta conveniente establecer qué es lo que se entiende por política criminal, y a tal respecto la misma es definida “como una de las manifestaciones de la actividad del poder público en relación con la criminalidad, o como conjunto de conocimientos que aportan argumentos y principios para prevenir y disminuir la presencia del delito”⁶⁹.

De acuerdo con la opinión de autores como DE LA CUERDA MARTÍN, la presencia de motivos de política-criminal en la lucha frente al delito contra la Hacienda Pública ha sufrido un importante retroceso desde que apareció en el CP la posibilidad de regularizar esta situación, otorgando la impunidad a quien lo hiciese⁷⁰. Con lo anterior, se hace referencia a que con la regularización tributaria se deja de lado el interés por perseguir los delitos y los motivos de prevención general y especial característicos del Derecho penal.

⁶⁸ CASADO OLLERO, G., “Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal”, en AA.VV., *Estudios en memoria de D. César Albiñana García Quintana*, IEF, Madrid, 2008, p. 1597.

⁶⁹ DE LA CUERDA MARTÍN, M., “La cláusula de regularización tributaria”,... *cit.* p. 78.

⁷⁰ DE LA CUERDA MARTÍN, M., “La cláusula de regularización tributaria”,... *cit.* p. 83 y 84.

Siguiendo la línea argumentativa anterior, puede entenderse que la cláusula de regularización tributaria se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico pensando principalmente en motivos de política tributaria, reflejando el interés del Estado por aumentar sus ingresos, convirtiendo el artículo 305.4 del CP en un simple instrumento “al servicio de la recaudación del Estado”⁷¹.

Así pues, siguiendo con DE LA CUERDA MARTÍN y a modo de conclusión, opino que el legislador abandona los motivos de política criminal al introducir la cláusula de regularización tributaria en nuestro ordenamiento jurídico, reflejando una pérdida de interés por lograr una mayor conciencia social y desincentivar la comisión del delito contra la Hacienda Pública.

VI. PANORÁMICA GENERAL DE LA CLÁUSULA DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL DERECHO COMPARADO

A lo largo de este trabajo ha sido objeto de estudio la cláusula de regularización tributaria en la legislación española, si bien me parece conveniente pasar a analizar, en términos generales, la regulación de dicha cláusula en otros ordenamientos jurídicos distintos al español en los que también tiene presencia.

Así, para comenzar voy a analizar la evolución y regulación de la autodenuncia en el ordenamiento jurídico *alemán*. En la legislación alemana la institución de la autodenuncia es cuanto menos familiar, pues su presencia se remonta muchas décadas atrás y son numerosas tanto las modificaciones legislativas a las que se ha sometido, como la diversidad de opiniones que ha suscitado su regulación. El régimen legal vigente de la autodenuncia se encuentra en la Ordenanza Tributaria de 1 de enero de 1977, respecto al cual paso a exponer, de modo sucinto, las principales particularidades que se recogen respecto a nuestra legislación.

En primer lugar, en relación con la presentación de una declaración que “corrija, complemente o aporte los datos omitidos” la principal diferencia con nuestro ordenamiento jurídico radica en el hecho de que la legislación alemana no exige expresamente que la regularización cumpla con el requisito de la voluntariedad, algo que el artículo 305.4 de nuestro CP sí hace, si bien es cierto que la doctrina alemana ha

⁷¹ DE LA CUERDA MARTÍN, M., “La cláusula de regularización tributaria”, ... *cit.* p. 89.

debatido mucho acerca de esta cuestión. Hay que añadir que, en referencia al deber de pagar la cuantía defraudada, nos encontramos con dos particularidades: por un lado, el pago de la cuota debida se realizará dentro del plazo que la Administración fije discrecionalmente una vez recibida la presentación de la autodenuncia y, por otro, si se produce el pago parcial de la deuda, aquí el obligado tributario sí se podrá beneficiar de una atenuación parcial en idéntica proporción al pago efectuado.⁷² Ya para finalizar, es preciso destacar que la eficacia de la autodenuncia queda excluida en el momento en que la cuantía defraudada supera la cifra de 50.000 euros⁷³.

Siguiendo con el objetivo de este epígrafe, podría resultar interesante estudiar la regulación de la figura de la regularización tributaria en el delito contra la Hacienda Pública en *Gran Bretaña*, pues el Derecho penal británico regula un modelo de autodenuncia cuanto menos peculiar, ya que esta figura en modo alguno elimina la pena, sino que solo afecta a la misma a modo de atenuante, esto es, la gradúa en función de una serie de variables. Así, dichas variables son muy diversas, tales como que la pena sea considerada insignificante, que el deudor con posterioridad a la comisión del hecho delictivo coopere con las autoridades o que el obligado tributario regularice su situación y presente una autodenuncia, siempre y cuando quede comprobado que esta actuación se ha llevado a cabo de manera voluntaria y que la corrección ha sido íntegra, esto es, que la declaración ha sido completa. No obstante lo anterior, la ley permite que si concurren todas las circunstancias atenuantes ahora mencionadas pueda concederse al obligado tributario una exención completa de responsabilidad en los supuestos de delito fiscal⁷⁴.

A su vez, en *Portugal* la autodenuncia también tiene una regulación específica y, especialmente en los últimos años se ha modificado notoriamente su régimen jurídico tributario con el fin de frenar el considerable aumento del fraude fiscal que se estaba experimentando. A este respecto, la figura de la autodenuncia aparece regulada en los artículos 26 y siguientes de un Decreto aprobado por el Gobierno portugués en 1990, y es entendida como “un desistimiento voluntario que conduce a una exención obligatoria de la pena o a un archivo del proceso, según el criterio discrecional del Ministerio

⁷² IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria ...*, cit. p.p. 110 a 124.

⁷³ MIRÓ AYATS, V., “Informe sobre las novedades introducidas en la nueva regulación del delito fiscal: algunas propuestas de mejora”, *ePraxis*, 2013, p. 28.

⁷⁴ IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria ...*, cit. p.p. 144 a 145.

Público o del Juez penal, siempre que concurren los requisitos contenidos en aquellos preceptos”⁷⁵. A este respecto, cabe señalar que debe efectuarse el pago íntegro de las cantidades debidas en el plazo que el Tribunal establezca, pudiendo atenuarse la sanción en función del momento en el que se presenta la declaración tributaria.

Por último, y ya para finalizar este estudio de Derecho comparado, paso a analizar la regulación de la figura de la autodenuncia en el ordenamiento jurídico-tributario *estadounidense*, el cual presenta una tradición jurídica totalmente diversa al nuestro. Así, debe partirse del hecho de que no existe una regulación específica con relación a esta cuestión, pero, de manera indirecta, la praxis judicial y administrativa bajo el término de “voluntary disclosure” -esto es, revelación voluntaria-, ha establecido, con carácter general, que cuando el obligado tributario proceda de manera voluntaria a regularizar su situación tributaria no se le perseguirá penalmente. De esta manera, se ha puesto especial énfasis en el hecho de que esta regularización debe ser intencional, es decir, se toman en consideración las concretas circunstancias de cada asunto para conseguir determinar si la autodenuncia se ha presentado libremente o “impulsado por un peligro real o presunto de descubrimiento”⁷⁶.

VII. CONCLUSIONES

Una vez estudiada la cláusula de regularización tributaria he alcanzado diversas *conclusiones* que voy a pasar a exponer a continuación, siguiendo el orden lógico establecido durante la redacción del presente trabajo.

Comenzando con su naturaleza jurídica, tal y como se ha podido observar, han sido muy variadas las tesis que la doctrina ha sostenido durante este tiempo, si bien en la actualidad la doctrina mayoritaria se ha decantado por posicionarse a favor de la cláusula de excepción de responsabilidad tributaria como un levantamiento de la pena, algo con lo que coincido plenamente, pues, en el momento en el que el obligado tributario cometió la defraudación el hecho era punible. De modo que, cuando practica la regularización tributaria recogida en el artículo 305.4 del CP tal punibilidad

⁷⁵ IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria ...*, cit. p. 141.

⁷⁶ IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria ...*, cit. p.p. 146 y 151.

preexistente desaparece y, consecuentemente, ya no va a ser castigado por la comisión del hecho delictivo de que se trate.

Por otro lado, con respecto a los requisitos que permiten que el levantamiento de la pena sea una realidad, estos son múltiples y en lo no determinado por el artículo 305.4 del CP ha sido la jurisprudencia la encargada de esclarecerlos. A este respecto, se ha llegado a la conclusión de que la declaración que el obligado tributario ha de presentar para regularizar su situación debe ser clara, veraz y referente a la totalidad de la cuantía defraudada. En cuanto al pago de la deuda se ha considerado que es un requisito imprescindible, debiendo comprender toda la deuda con la Hacienda Pública referente al período que se quiere regularizar. Así pues, considero que todo lo mencionado debe ser un paso ineludible antes de que se produzca la exención de la pena, pues de lo contrario estaríamos ante una especie de “regularización a la carta”, algo que no me parece admisible. Para finalizar con los requisitos de la regularización, cabe añadir que tanto el pago como la presentación de la declaración deben producirse de manera espontánea, esto es, antes de que el obligado tributario sea requerido por la autoridad judicial o administrativa.

Siguiendo con la constitucionalidad del apartado 4 del artículo 305 del CP, si bien es cierto que finalmente he llegado a la conclusión de que la cláusula de regularización tributaria no entra en ningún conflicto significativo con precepto alguno de la CE, en un primer momento esta cuestión puede suscitar ciertas dudas. Desde mi punto de vista, los mayores problemas se podrían plantear en relación con el artículo 31.1 de la norma suprema de nuestro ordenamiento jurídico, en cuanto hace referencia al sostenimiento del gasto público por parte de todos los españoles en pie de igualdad, en el sentido de que la diferencia de trato considero que no está lo suficientemente motivada ni justificada.

En la línea de lo anterior, entre los motivos que justificaron la introducción en nuestro ordenamiento jurídico de la cláusula de regularización tributaria, principalmente conciernen a los de política tributaria, algo que realmente sí me parece cuestionable, puesto que entiendo que “levantar una pena” es una consecuencia jurídica sumamente relevante que no debería establecerse por motivos tales como la reducción del déficit público o la obtención de una recaudación extraordinaria para las arcas públicas. Asimismo, considero que con el levantamiento de la pena se está provocando una

pérdida de conciencia social en referencia a la gravedad que acarrea la comisión de un hecho delictivo.

Por lo tanto, y teniendo en consideración todo lo expuesto, he de concluir que a pesar de que la cláusula de regularización tributaria no presenta ninguna contradicción aparente desde un punto de vista puramente jurídico, los motivos que han llevado al legislador a introducirla y mantenerla en nuestro ordenamiento sí podrían considerarse de dudosa legitimación, pues, como ya he mencionado, en lugar de buscar disuadir a los contribuyentes de la comisión del delito de defraudación tributaria, se puede conseguir el resultado opuesto, esto es, ofrecer una suerte de vía de escape para aquellos que han actuado ilícitamente, con el fin de obtener unos ingresos extraordinarios para el Erario Público.

VIII. BIBLIOGRAFÍA Y REFERENCIAS DOCUMENTALES

ARAGONESES MARTÍNEZ, S., *Derecho Procesal Penal*, de la Oliva Santos et al. (coord.), Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2017.

BRANDARIZ GARCÍA, J.A., “La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, *Estudios penales y criminológicos*, núm. 24, 2002-2003.

CARRERAS MANERO, O., “La cláusula de regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal en el delito contra la Hacienda Pública”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 155, 2012.

- “La responsabilidad penal de las personas jurídicas y sus implicaciones en el delito de defraudación tributaria. (Análisis crítico de las últimas reformas legislativas)”, *Crónica tributaria*, núm. 143, 2012.

CASADO OLLERO, G., “Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal”, en AA.VV., *Estudios en memoria de D. César Albiñana García Quintana*, IEF, Madrid, 2008.

CHICO DE LA CAMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010*, Thomson Reuters, Aranzadi, 2012.

DE LA CUERDA MARTÍN, M., “La cláusula de regularización tributaria”, *Gabilex, Revista del Gabinete Jurídico de Castilla-La Mancha*, núm. 10, 2017.

DE LA MATA BARRANCO, N.J., “La cláusula de regularización tributaria en el delito de defraudación fiscal del artículo 305 del Código Penal”, en *Estudios penales en homenaje al profesor Cobo del Rosal*, Dykinson, Madrid, 2005.

DE VICENTE REMESAL, J., *El comportamiento postdelictivo*, Universidad de León, 1985.

ESPIGADO GUEDES, D., “«Amnistía fiscal»: a propósito de la regularización tributaria como excusa absolutoria en el delito fiscal. La sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017”, *Diario La Ley*, núm. 9030, 2017.

FENELLÓS PUIGCERVER, V., “El concepto de regularización tributaria a efectos de la exclusión de la pena por el delito del artículo 305 del Código Penal”, *Crónica Tributaria*, núm. 84, 1997.

IGLESIAS CAPELLAS, J., “La regulación de la defraudación tributaria constitutiva del delito contra la Hacienda Pública”, *RCT*, núms. 341-342, 2011.

IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria. (Un análisis de la “autodenuncia”. Art. 305-4 CP)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.

MARTÍNEZ PEREZ, C., “Teoría general de los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Comentarios a la legislación penal*, Tomo VII, *Edersa*, 1986.

- *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social (estudio de las modificaciones introducidas por la LO 6/1995, de 29 de junio)*, Madrid, 1995.

MIRÓ AYATS, V., “Informe sobre las novedades introducidas en la nueva regulación del delito fiscal: algunas propuestas de mejora”, *ePraxis*, 2013.

NIETO MONTERO, J.J., “El artículo 31 de la Constitución Española: ¿otra víctima de la crisis económica?”, *Deleito*, Vol. 22, 2013.

PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986.

RODRÍGUEZ LÓPEZ, P., *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Bosch, Barcelona, 2008.

ROMEO CASABONA, C.M., “La función del Derecho Penal”, en *Derecho Penal Parte General, Introducción a la Teoría General del Delito*, Romeo et al. (coord.), Comares, Granada, 2013.

SÁNCHEZ HUETE, M.A., “Medidas tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal”, *Revista de Derecho*, Vol. XXVI, núm. 1, 2012.

SIMÓN ACOSTA, E., *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1998.

SOLA RECHE, E., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en *Derecho Penal Parte Especial*, Romeo et al. (coord.), Comares, Granada, 2016.

JURISPRUDENCIA

STC 198/1995, de 21 de diciembre.

STC 255/2004, de 22 de diciembre.

STC 73/2017, de 8 de junio.

STS 44/2003, de 3 de abril.

STS 539/2003, de 30 de abril.

STS 751/2003, de 28 de noviembre.

STS 4513/2017, de 14 de diciembre.

STSJ del País Vasco, de 18 de julio de 1997.

PÁGINAS WEB

<https://hayderecho.com/2017/06/14/que-ha-dicho-exactamente-el-tribunal-constitucional-sobre-la-amnistia-fiscal/> (consultada el 13 de marzo de 2018).

<https://www.montero-aramburu.com/regularizacion-en-el-delito-fiscal/> (consultada el 13 de marzo de 2018).